Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e Chambre

N° 31765 du rôle
Inscrit le 4 décembre 2012

Audience publique du 16 janvier 2014

Recours formé par Monsieur .....,
contre une décision du directeur des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31765 du rôle et déposée le 4 décembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Franck Simans, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., retraité, demeurant à …. , tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 septembre 2012 portant le numéro de rôle C 15741 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 février 2013 ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment la décision déférée ;

Entendu le juge rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Franck Simans et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 décembre 2013.

Par acte passé devant Maître …., notaire de résidence à Luxembourg, du 25 avril 2007, Monsieur ....., vendit à Monsieur AAA, notamment le lot … avec la désignation cadastrale .... à savoir l'appartement sis au sixième étage faisant 20,615/1000 du numéro …. au lieu dit « …..», place (occupée), bâtiment à habitation, contenant 10 are 73 centiares au prix de 210.000,- €.

En date du 5 juillet 2007, le Service des Evaluations Immobilières de l'administration des Contributions directes émit à l'attention de Monsieur ....., un avis concernant la réalisation d'une plus-value concernant le lot ... susvisé d'un montant de …… €.

Par bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007 adressé à Monsieur ....., émis le 6 janvier 2010, le bureau d'imposition Luxembourg 2 l'informa que l'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants :

« *Imposition en classe d'impôt 1A.1*
Ch. extra.accordée pour entretien enfant (….) = ... Eur (= max)
Rev.Loc./résidence principale : intérets débiteurs déduct. = …… Eu
mise en compte de val. locatives forfaitaires : ..... + ... Eur
La vente de votre résidence principale en 2007 (apprt…… et
garage ….) sont exemptes d'impôts

Vente appartement rue Hollerich : frais d'obtention accordés=
…… Eur.
Vente garage (lot ....) : année acquisition = 1997 »

Par lettre du 18 janvier 2010, Monsieur ..... interrogea l'administration des Contributions directes, notamment, quant aux détails relatifs à la comptabilisation d'un montant de ….. euros au titre de revenu extraordinaire non exonéré.

Le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 2 répondit par courrier du 25 janvier 2010 en ces termes : « *En réponse à votre lettre du 18.01.2010 je tiens à vous donner les renseignements suivants concernant le bulletin d'imposition émis :*

- *L'imposition a été faite en classe d'impôt 1A1. Madame BBB ne peut pas être considérée comme résidente du Luxembourg (les § 13 + 14 Steueranpassungsgesetz ne sont pas remplies). Le simple fait d'un enregistrement à la commune ne suffit pas pour établir une résidence.*
- *La vente de l'appartement (lot ...) et du garage (lot ...) tombent sous les dispositions de l'article 102bis LIR (résidence principale). La vente de l'appartement (lot ...) et du garage (lot ...) ne tombent pas sous les dispositions de l'article 102bis LIR. La plus value réalisée a été imposé 25% du taux global.*

En cas de désaccord veuillez formuler une réclamation en due forme (instructions concernant les voies de recours se trouvent au verso du bulletin d'imposition envoyé) auprès du directeur de l'administration des contributions directes. (…) ».

Par courrier du 18 février 2010, Monsieur ..... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur » contre ledit bulletin.

Le 14 juin 2012, le directeur adressa une mise en état à Monsieur ..... en l'invitant à « *préciser quelle était l'utilisation* […] *du lot 89 depuis l'acquisition en 1996 ; à indiquer de quelle manière l'appartement, lot 89, était aménagé et si cet aménagement a été modifié depuis la date du divorce ; à indiquer depuis quelle date le sieur ..... et son ex-épouse ont cessé d'habiter dans la même habitation* (…) ».

Monsieur ..... répondit au directeur par courrier du 21 juin 2012 en ces termes :
« *Messieurs,*

En reponse a votre demande du 14 juin 2012 je tiens a vous donner les enseignements suivants concernant l'utilisation des appartements a savoir

LOT 089 et LOT ... dont l'adresse
20, rue de Hollerich, L1740 Luxembourg.

1) L'appartement Lot 089 était une ajoute et un bien commun au partenaires .....-..... Le Lot 089 figurait comme une extension au Lot ... pour réaliser une interconnection avec l'appartement ... utilise par les deux partenaires comme residence principale. Avec un assignation le 19.12.2003 la situation se presente comme ci-apres.

A noter dans la residence

(a) Les lot .... + ... étaientt utilises par Mme .... et Mr ..... comme residence de

Janvier 1996 j'usqu'au decembre 2003.

(b) *Apres Decembre 2003 Mme .... continuait a utiliser seul le lot ... obligeant le partemaire a quitter cet appartement suivants instructions de justice. Madame .... a garde cette residence j'usqu'a la vente du lot ... le 25.04.2007*

(c) *Apres Decembre 2003 Mr ..... utilisait le lot 089 seul comme residence principale suite a des instructions judiciaires j'usqu'a la vente du lot 089 le 06.12.2007*

2 *L'appartement du lot 089 était amenage en studio permettant l'exploitation avec une surface additionnellle au lot .... Cet amenagement n'a jamais été change ou modifie avant ou apres la date de divorce.*

3 *Mr ..... et Mme .... ont cesse d'habiter dans les habitations precitees avec la vente des appartements 089 et ... respectivement.*

Merci de me faire savoir si d'autres pieces, a part ceux déjà remis, sont necessaires pour documenter les faites precites. (…) ».

Le 5 septembre 2012, le directeur prit la décision suivante, référencée sous le numéro C 15741 du rôle :

« *Vu la requête introduite le 23 février 2010 par le sieur ....., demeurant à L-5841 Hesperange, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 6 janvier 2010 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 24 mai 2012 et la réponse y relative du réclamant entrée le 21 juin 2012 ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir imposé un revenu provenant d'une plus-value réalisée lors de la vente d'un appartement sis .... à L..... alors qu'il s'agirait de sa résidence principale;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en 1995 le réclamant a acquis un appartement, lot ..., sis ..... ; qu'en 1996 il a acquis, ensemble avec son ex-épouse, la dame ... ., un appartement (lot ...) se trouvant dans la même résidence que l'appartement précité et servant, selon les informations fournies par le réclamant dans son courrier-réponse du 21 juin 2012, relatif à une mise en état du directeur des contributions, « comme une extension au Lot ... pour réaliser une interconnection avec l'appartement ... utilisé par les deux partenaires comme résidence principale. » ; que selon le réclamant, les ex-époux ont utilisé les deux lots en question en tant qu'habitation unique, comme résidence principale commune de janvier 1996 à décembre 2003 ;

Considérant que dans sa requête, le réclamant s'exprime comme suit : «Apres Décembre

2003 Mme .... continuait a utiliser seul le lot ... obligeant le partenaire a quitter cet appartement suivants instructions de justice. Madame .... a garde cette résidence jusqu'à la vente du lot ... le 25.04.2007. »... « Apres Décembre 2003 Mr ..... utilisait le lot 089 seul comme résidence principale suite a des instructions judiciaires jusqu'à la vente du lot le 06.12.2007. » ;

Considérant que le divorce entre le réclamant et la dame .... a été prononcé en date du 13 juillet 2006 ;

Considérant que l'appartement litigieux (lot ...) a été réalisé en date du 25 avril 2007 au prix de …… euros ;

Considérant que suivant les informations fournies par le réclamant, l'appartement du lot 089 était aménage en studio « permettant l'exploitation avec une surface additionnelle au lot ... » ; Selon le réclamant « cet aménagement n'a jamais été change ou modifie avant ou après la date de divorce. » ; qu'il y a donc lieu de conclure que les deux lots ont à tout moment constitué des habitations pouvant être utilisées indépendamment l'une de l'autre ;

Considérant toutefois qu'il n'est pas contesté que le réclamant et son ex-épouse ont de fait utilisé ces deux habitations en tant qu'habitation unique, constituant leur résidence principale de janvier 1996 à décembre 2003 ; que toutefois, selon les informations fournies par le réclamant, les ex-époux n'ont plus, de fait, utilisé ces deux habitations en tant que résidence principale commune depuis janvier 2004 (« après décembre 2003 ») ; qu'après décembre 2003 le réclamant a utilisé le lot ..... en tant que résidence principale, tandis que son ex-épouse a continué à habiter le lot ... ;

Considérant qu'est imposable aux termes de l'article 99ter alinéa 1er de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne font pas partie d'un actif net investi; que cette disposition n'est cependant pas applicable, en vertu de l'article 99ter alinéa 6 L.I.R., dans la mesure où l'aliénation porte sur un immeuble bâti qui constitue, au sens de l'article 102bis L.I.R., la résidence principale du contribuable;

Considérant que le lot ... n'a pas été occupé par le réclamant au moment de la vente en date du 25 avril 2007 ;

Considérant qu'en vertu de l'article 102bis alinéa 2 L.I.R. une habitation appartenant au contribuable et qui n'est pas occupée par lui au moment de la vente est assimilée à une résidence principale, lorsque le contribuable l'a occupée à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement, qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et que l'abandon de cette habitation a été motivé par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint;

Considérant que le bénéfice de cette disposition n'est accordé que lorsque ces trois conditions sont remplies simultanément;

Considérant qu'en l'espèce le réclamant a occupé l'immeuble litigieux à la suite de l'acquisition et que l'abandon de cette habitation a été motivé par des raisons familiales ;

Considérant toutefois qu'au moment de la vente le réclamant a été propriétaire d'une autre habitation, en l'occurrence du lot ..... qu'il utilisait seul en tant que résidence principale depuis le début de l'année 2004 ; qu'une des trois conditions énumérées ci-avant ne se trouve pas remplie en l'espèce de sorte que le bénéfice des dispositions de l'article 102bis alinéa 2 L.I.R. ne peut être accordé ;

Considérant qu'aux termes de l'article 102bis alinéa 3 L.I.R. est encore assimilée à une

résidence principale l'habitation antérieurement occupée par le contribuable, lorsque la réalisation de cette habitation intervient au cours de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation ; que l'appartement du lot ..., habité par le réclamant jusqu'en décembre 2003, a seulement été vendu le 25 avril 2007 et que la condition posée par l'article 102bis alinéa 3 L.I.R. ne se trouve ainsi pas remplie ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que l'appartement du lot ... n'est pas à considérer comme résidence principale du contribuable et que le bulletin de l'impôt sur le revenu litigieux est à confirmer ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme

la rejette comme non fondée. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 décembre 2012, Monsieur ..... a fait introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 5 septembre 2012.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi est à déclarer recevable.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche à la décision déférée d'avoir imposé un revenu provenant d'une plus-value réalisée lors de la vente du lot ... du numéro …. en considérant, à tort, que cet immeuble n'aurait pas été sa résidence principale. Il donne à considérer qu'il aurait acquis, dans un premier temps, au cours de l'année 1995, le lot ... qui se serait situé au 6ème étage de l'immeuble et, dans un deuxième temps, le 29 janvier 1996, il aurait acquis avec son épouse, Madame …. .... le lot … situé au 7ème étage de l'immeuble. Il fait valoir que l'intention des époux aurait été de percer la dalle séparant les deux appartements et d'installer un escalier en colimaçon pour établir une communication entre les deux appartements de sorte à constituer une seule et même résidence. Il expose que les deux lots auraient été utilisés en tant qu'habitation principale et domicile conjugal jusqu'au jour de l'assignation en divorce du 19 décembre 2003 à la suite de laquelle le Président du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg autorisa par ordonnance en date du 5 janvier 2004 son épouse à demeurer au domicile conjugal et de résider séparée de son époux. Il donne à considérer que ladite ordonnance n'aurait pas fait de distinction entre le lot ... et le lot …. dès lors qu'elle aurait considéré que les deux lots auraient constitué la résidence conjugale qu'il n'aurait pas pu habiter.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en rétorquant en substance que ce serait à tort que le demandeur estime que le lot ... serait à considérer comme résidence principale, premièrement, au motif qu'il ressortirait de ses propres affirmations que dans les faits, ces lots auraient fait l'objet d'habitations utilisées indépendamment l'une de l'autre, deuxièmement, que ces lots juridiquement distincts feraient l'objet de bulletins de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier distincts et auraient été vendus par actes notariés séparés en date du 25 avril 2007 pour le lot ... et le 7 décembre 2007 pour le lot …., troisièmement au motif qu'il resterait en défaut d'établir conformément à l'article 59 de la loi modifiée portant règlement de procédure devant les juridictions administratives que les conditions de l'article 102bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », seraient remplies en l'espèce dès lors que si les deux conditions tenant à l'occupation suite à l'acquisition et celle de l'abandon pour des raisons d'ordre familial seraient remplies, la troisième relative au défaut d'être propriétaire d'une autre habitation ferait défaut.

Aux termes de l'article 99bis LIR :

(1) Sont imposables aux termes du présent article les bénéfices résultant des opérations de spéculation ci-après spécifiées pour autant qu'ils ne sont pas imposables dans une catégorie de revenus visée sub 1 à 7 de l'article 10:

1. Les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux. Les biens sont censés récemment acquis lorsque l'intervalle entre l'acquisition ou la constitution et la réalisation ne dépasse pas:

a) deux ans pour les immeubles,

b) six mois pour les autres biens;

2. Les opérations de cession où la cession des biens précède l'acquisition.

(2) Le bénéfice ou la perte de spéculation est égal à la différence entre d'une part le prix de réalisation et d'autre part le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention. Les bénéfices de spéculation ne sont pas imposables, lorsque le bénéfice total réalisé pendant l'année civile est inférieur à 500 euros.

(3) Le présent article n'est pas applicable dans la mesure où un immeuble aliéné constitue, au sens de l'article 102bis, la résidence principale du contribuable.

L'article 102bis LIR énonce ce qui suit :

« (1) Aux fins de l'application des articles 99bis et 99ter, une habitation appartenant au contribuable est à considérer comme sa résidence principale, lorsqu'elle constitue sa résidence habituelle depuis l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation ou au moins pendant les cinq années précédant la réalisation. Cette condition de durée ne doit cependant pas être remplie, lorsque l'habitation est réalisée pour des motifs d'ordre familial ou en vue d'un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint.

(2) Une habitation appartenant au contribuable et qui n'est pas occupée par lui est assimilée à une résidence principale, lorsque le contribuable l'a occupée à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement, qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et que l'abandon de cette habitation a été motivé par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint.(...) ».

Ainsi, par l'effet combiné des articles 99bis et 102bis LIR, le bénéfice résultant de l'aliénation d'un immeuble constituant la résidence principale du contribuable échappe à l'imposition sous certaines conditions.

Il appartient par conséquent au tribunal de vérifier si les conditions posées à l'article 102bis LIR sont remplies en l'espèce et de déterminer lequel des paragraphes (1) ou (2) a vocation à s'appliquer aux faits en cause.

Force est au tribunal de constater de concert avec le délégué du gouvernement qu'il ressort des propres affirmations du demandeur dans son courrier du 21 juin 2012 qu'« (…) *après Décembre 2003 Mme .... continuait à utiliser seul[e] le lot ... obligeant le partenaire [à] quitter cet appartement suivant[...] instructions de justice. Madame .... a gardé cette résidence jusqu'à la vente du lot ... le 25.04.2007* (…) ». Il s'ensuit que le lot ... faisant l'objet de la décision litigieuse et appartenant au demandeur n'a pas été habité par lui entre le 5 janvier 2004, date de l'ordonnance du Président du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg et le 27 avril 2007, date de l'acte notarié de vente du lot ..., de sorte que les conditions de l'article 102bis LIR sont à examiner à la lumière du paragraphe (2) qui régit le cas d'une habitation appartenant au contribuable et qui n'est pas occupée par lui. Dans ce cas, l'habitation est assimilée à une résidence principale lorsque les trois conditions suivantes sont remplies, à savoir, premièrement, le contribuable l'a occupée à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement, deuxièmement, il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et, troisièmement, l'abandon de cette habitation a été motivé par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint.

Il est constant que la première et la troisième condition sont remplies, à savoir que le demandeur a occupé l'habitation à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement et qu'il a abandonné l'habitation pour des raisons d'ordre familial. En revanche, la deuxième condition exigeant que le contribuable ne soit pas propriétaire d'une autre habitation n'est pas remplie en l'espèce dès lors qu'il ressort de manière non équivoque des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal que le demandeur était copropriétaire avec son ex-épouse du lot …. vendu par acte notarié du 7 décembre 2007.

Il s'ensuit que les conditions de l'article 102bis LIR n'étant pas remplies en l'espèce, le demandeur ne saurait se prévaloir de l'exonération de l'imposition prévue à l'article 99bis (3) LIR.

Il se dégage des développements qui précèdent que le recours est à déclarer non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation

au fond, le déclare non fondé ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge

et lu à l'audience publique du 16 janvier 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill | s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 16 janvier 2014
Le greffier du tribunal administratif